

A LEI COMPLEMENTAR N. 84/96, EM FACE DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA ANTERIORIDADE E DA ISONOMIA

Leo Krakowiak^(*)

Introdução. Da afronta ao princípio da anterioridade. Da afronta ao princípio da isonomia.

O presente trabalho tem por objetivo tecer algumas breves considerações acerca da Lei Complementar n. 84/96, especificamente em face dos princípios constitucionais da anterioridade e da isonomia, procedendo à análise de alguns aspectos que não foram abordados pelo Supremo Tribunal Federal quando do indeferimento do pedido de liminar formulado nos autos da ADIn n. 1.432-3.

Nos termos do art. 3º da Lei n. 7.787/89, mantida pelo art. 22, I, da Lei n. 8.212/91, a contribuição previdenciária das empresas, em geral, incidente sobre a folha de salários era devida à alíquota de 20% sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregados, inclusive quando esses segurados fossem avulsos, autônomos e administradores.

Todavia, o Supremo Tribunal Federal declarou inconstitucionais as expressões “avulsos, autônomos e administradores” contidas no inciso I do art. 3º da Lei n. 7.787/89 (RE n. 166.772-9, RE n. 164.812-1, RE n. 166.939-0/210 e RE n. 177.296-4/210 que deram origem à Resolução n. 14 do Senado Federal) e no inciso I do art. 22 da Lei n. 8.212/91 (ADIn n. 1.108-1 e ADIn n. 1.102-2).

Em razão disso e visando a superar a inconstitucionalidade declarada pelo Supremo Tribunal Federal, foi editada a Lei Complementar n. 84, de 18/01/96, que instituiu, sob a denominação de contribuições sociais, novas fontes de custeio da Se-

(*) Advogado.

guridade Social, com fundamento no art. 195, § 4º, da Constituição Federal, dentre elas aquela:

“a cargo das empresas e pessoas jurídicas inclusive cooperativas, no valor de quinze por cento do total das remunerações ou retribuições por elas pagas ou creditadas no decorrer do mês, pelos serviços que lhes prestem, sem vínculo empregatício, os segurados empresários, trabalhadores ou autônomos, avulsos e demais pessoas físicas” (conforme art. 1º, I).

Além disso, dispôs a LC n. 84/96 em seu art. 2º que:

“No caso de bancos comerciais, bancos de investimento, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamentos e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas, é devida a contribuição adicional de dois e meio por cento sobre as bases de: cálculo definidas no art. 1º”.

Embora denominada de “contribuição social” a nova exação é, em verdade, um imposto com destinação específica para a Seguridade Social, por força do disposto no art. 195, conforme incisos I, II e III e § 4º, combinado com o art. 154, I, da Constituição Federal, como abaixo restará demonstrado.

Em razão disso, deveriam ter sido observados na sua instituição além dos requisitos previstos no art. 154, I, da CF todos os princípios que regem a instituição dos impostos, dentre eles o da anterioridade e o da isonomia, previstos no art. 150, incisos III — *b* e II, respectivamente.

Tal não ocorreu, porém, já que a LC n. 84/96 previu no art. 8º que sua aplicação se daria em relação a fatos gerados que viessem a ocorrer noventa dias após sua publicação, além de criar um adicional de dois e meio por cento para as empresas indicadas no art. 2º supratranscrito, violando, assim, os princípios da anterioridade e da isonomia. Senão, vejamos.

Da afronta ao princípio da anterioridade

Conforme previsto no art. 195 da CF, a Seguridade Social será financiada por toda a sociedade de forma direta ou indireta, vale dizer, a partir das contribuições previstas nos incisos do próprio art. 195, ou de impostos a serem criados com base no § 4º do mesmo art. 195 que dispõe:

“§ 4º — A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da Seguridade Social, *obedecido o disposto no artigo 154, I.*”

Por sua vez, dispõe o art. 154, I:

“Art. 154 — A União poderá instituir:

I — mediante lei complementar, *impostos* não previstos no artigo anterior, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados, nesta Constituição.”

Quando a Constituição no § 4º do art. 195 dispõe que para a instituição de novas fontes de custeio deverá ser *obedecido* o disposto no art. 154, I, isto significa que pode a União lançar mão de sua competência residual para instituir novos *impostos* destinados à manutenção da Seguridade Social, atendendo todas as condições previstas no dispositivo.

Se pretendesse o legislador constitucional que tais novas fontes de custeio fossem novas *contribuições*, teria feito referência ao art. 149 que cuida especificamente da espécie.

De se ressaltar, aliás, que ao prever que as novas fontes de financiamento da Seguridade Social seriam impostos manteve a coerência com que tratou distintamente no capítulo do Sistema Tributário Nacional as contribuições e os impostos, endossando o entendimento doutrinário acerca da matéria.

Realmente, as contribuições, como ensina Geraldo Ataliba, classificam-se como tributos vinculados, distintos das taxas, ou seja, nos quais se reconhece, no cerne da hipótese de incidência, uma atuação estatal referida indiretamente ao contribuinte:

“Nas contribuições, pelo contrário, não basta simples atuação estatal. Só há contribuição quando, entre a atuação estatal e o obrigado, a lei coloca um termo intermediário, que estabelece a referibilidade entre a própria atuação e o obrigado.”

E conclui:

“Na contribuição, ou se tem uma atuação estatal que produz um efeito, o qual (efeito) se conecta com alguém (que é, por lei, posto na posição de sujeito passivo) ou, pelo contrário, se tem uma pessoa (que afinal será sujeito passivo) que desenvolve uma atividade, ou causa uma situação que requer, exige, provoca ou desencadeia uma atuação estatal.” (*Hipótese de Incidência Tributária*, 3ª ed., 1973, p. 140).

No mesmo sentido a lição de Pontes de Miranda, quando afirma que nas contribuições:

“... se supõe ter havido, haver ou ir haver vantagem econômica particular do contribuinte, ou estar nela a causa de despesa ou majoração de despesas do Estado”. (*Comentários*, t. II, p. 363).

Deste entendimento não discrepa a doutrina estrangeira, podendo ser lembrados, dentre outros, A. D. Giannini e Dino Jarach.

E este entendimento doutrinário, como dito, da necessidade de existência de certa referibilidade entre a atividade estatal e o sujeito passivo como caracterizador da natureza jurídica da exação como contribuição social, já foi incorporado pelo próprio legislador constitucional, como ensinam Gilberto de Ulhôa Canto, Antonio Carlos Garcia de Souza e Marcelo Beltrão da Fonseca:

“Esse nexo, que Geraldo Ataliba chama de referibilidade (ver 1.33 retro) na Constituição de 1988 continuou a ser fator importante para a configuração das contribuições como tais, do mesmo modo que foram antes da promulgação da Carta Vigente, mas passou a atuar na própria formulação constitucional, não sendo mais necessário detectá-lo na exegese dos textos para definir a natureza jurídica de determinada exação, como ocorreu no julgamento do Recurso Extraordinário n. 103.778. (RTJ, vol. 116, p. 1.138 e segs.) em setembro de 1985. *Sob o texto vigente, a referibilidade reside na própria formulação das contribuições mencionadas nos incisos I e II do art. 195, uma vez que no primeiro deles se fala em ‘empregadores’ e em ‘folha de salários’, ‘faturamento’ e ‘lucro’, e no segundo em ‘trabalhadores’. Portanto, sob o inciso I só os ‘empregadores’ pagam contribuições, calculadas sobre bases econômicas* que, do mesmo modo que a qualificação dos contribuintes, configuram quem exerce atividade empresarial, até porque o conceito de ‘lucro’ é, classicamente, ligado aos acréscimos patrimoniais resultantes do exercício de atividades econômicas comerciais, industriais ou de instituições financeiras ou prestadoras de serviços. *E só os ‘trabalhadores’ pagam, no caso do inc. II. Logo, com a ressalva já feita da inclusão equivocada da receita de concursos de prognósticos (inciso III) na categoria das contribuições, as demais, previstas nos incisos do ‘caput’ do art. 195 estão suficientemente configuradas como exigíveis apenas dos beneficiários diretos da Seguridade Social (os trabalhadores e seus familiares) e dos indiretos (os empregadores, que também se beneficiam com adequado atendimento das necessidades primordiais daqueles que possibilitam a produção de bens ou serviços a serem comercializados, seja por solidariedade seja por interesse material)’* (“Contribuições Sociais”, *Caderno de Pesquisas Tributárias*, vol. 17, Resenha, 1992, SP, pp. 62/63)” (grifos nossos).

Nesse mesmo sentido os ensinamentos de inúmeros tributaristas como Ives Gandra da Silva Martins, Hugo de Brito Machado, Wagner Balera e muitos outros que escreveram sobre o assunto na mesma obra coletiva acima citada.

De se ressaltar que, no passado, o Supremo Tribunal Federal não hesitou em desqualificar o Finsocial instituído pelo Decreto-Lei n. 1.940/82 como contribui-

ção justamente em virtude da ausência desta referibilidade, como dá conta Gilberto de Ulhôa Canto ao se reportar ao acórdão proferido no Recurso Extraordinário n. 103.778-DF, *verbis*:

“A referibilidade do sujeito passivo à hipótese de incidência no caso de tributos vinculados foi examinada pelo antigo Tribunal Federal de Recursos e pelo STF, quando apreciaram as arguições de inconstitucionalidade da exigência de contribuições para o *Finsocial* no próprio exercício em que criadas. O entendimento dos tribunais no sentido de desqualificar o tributo como contribuição, apesar do nome que lhe fora dado pela lei que o instituiu, baseou-se na inexistência de qualquer vínculo entre os contribuintes e a destinação da receita prevista na lei que a criou, a qual deveria financiar projetos e programas que, embora de interesse geral, não se incluíam no âmbito da previdência social.”

Assim, determinando o § 4º do art. 195 da Constituição Federal a obediência ao disposto no art. 154, I, não pode o intérprete supor ou pretender que onde a Constituição fala em um *imposto* ela está se referindo a *contribuições* porque uma tal interpretação implicaria mudar o sentido do texto constitucional, o que não se compece com os princípios constitucionais.

Não infirma a conclusão de que as novas fontes de custeio são impostos o disposto no art. 167, IV, da Constituição Federal, que veda a vinculação de impostos a órgão, fundo ou despesa, porque esta vedação está voltada para o legislador infraconstitucional, nada obstando que no próprio texto da Lei Maior sejam criadas exceções.

Ademais, a destinação específica expressamente prevista no art. 195, § 4º, obsta que a receita proveniente de tais impostos seja partilhado na forma do art. 157, II, da CF, representando também uma exceção a este último dispositivo.

De resto, entre supor que o constituinte chamou de imposto o que pretendeu ser contribuição ou admitir a exceção acima apontada, fica-se com este último entendimento, o qual decorre não só da interpretação literal da Constituição, mas sobretudo de sua interpretação sistemática e finalística como acima demonstrado.

Sendo esta “nova fonte” um imposto com destinação específica para a Seguridade Social, deverá atender, além das disposições do art. 154, I, todas as demais regras às quais se submetem as exações tributárias. Dentre elas vale destacar a regra do art. 150, III, *b*, da Constituição, segundo o qual é vedado cobrar tributos “no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”.

Assim, mesmo denominada de contribuição social, a exação em causa, por suas características, dentre elas relevando a inexistência de “referibilidade” que caracteriza as contribuições, e de conformidade ao disciplinamento constitucional, é um

imposto de competência residual da União com destinação específica. Portanto, não está submetida à anterioridade mitigada de 90 dias, mas à anterioridade própria de impostos.

Logo, a exação criada pela Lei Complementar n. 84/96 só poderá ser cobrada a partir do exercício de 1997.

De fato, a anterioridade de 90 dias só se aplica, nos termos do art. 149 da CF, às contribuições do art. 195, as quais estão taxativamente elencadas nos incisos I, II e III deste artigo.

Tanto é assim, que mesmo as denominadas Contribuições Gerais — FGTS e salário-educação —, por exemplo, submetem-se ao princípio de anterioridade previsto no art. 150, III, *b*, da CF, sem qualquer questionamento a respeito.

Fica assim demonstrada a inconstitucionalidade da cobrança em causa no exercício de 1996.

Da afronta ao princípio da isonomia

Outra inconstitucionalidade macula, também, a exigência em causa, sendo esta, ainda que parcial, de caráter permanente, diversamente da acima apontada que é apenas provisória, por que temporal.

É que embora a nova exação tenha sido criada para as empresas em geral à alíquota de 15%, está sendo exigida com um adicional de 2,5% daquelas referidas no art. 2º da LC n. 84/96.

Tal tratamento diferencial viola o princípio pétreo da isonomia, assegurado genericamente como garantia individual no art. 5º, I, da Constituição Federal e de forma específica no art. 150, II, da mesma Constituição, *verbis*:

“Art. 150 — Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I — *omissis*.

II — instituir tratamento desigual entre Contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.”

Em face do texto claro do art. 5º, I e particularmente do art. 150, II, acima transcrito da Constituição Federal, não se justifica que as empresas previstas no art. 2º da Lei Complementar n. 84/96 fiquem sujeitas ao pagamento da exação por ela criada, acrescida de um adicional discriminatório unicamente em razão da atividade que desenvolvem.

Com efeito, a discriminação decorre única e exclusivamente do fato de as sociedades em questão exercerem determinadas atividades (expressamente elencadas no dispositivo legal referido) o que, por si só, não é razão suficiente para esse acréscimo, uma vez que não existe padrão de razoabilidade que justifique a discriminação.

De fato, a igualdade substancial ligada ao critério jurídico adotado pela lei deve ser a mesma para todos, ponderadas as suas desigualdades.

Assim, a norma do art. 2º da LC n. 84/96 violou a igualdade quando criou discriminação na lei apenas quanto às sociedades previstas no art. 2º, sem que houvesse pertinência entre a exigência feita e os efeitos pretendidos inerentes à relação de que trata a mesma.

Trata-se de violação ao princípio da igualdade na lei e não perante a lei.

Assinale-se que nem a invocação do princípio da capacidade contributiva justificaria o tratamento não isonômico em questão.

De início, cabe salientar que tal princípio não se aplica às contribuições, mas apenas aos impostos. Primeiramente, porque em virtude da necessária referibilidade supra-exposta, a capacidade contributiva não guarda qualquer pertinência com a atividade estatal que a contribuição objetiva custear. E, em segundo lugar, porque novamente endossando este entendimento doutrinário, e coerentemente com toda a sistemática adotada no Capítulo do Sistema Tributário Nacional, o próprio § 1º do art. 145 determina sua observância somente com relação a impostos.

Assim, se a LC n. 84/96 trata a nova exação como "contribuição", não poderia pretender justificar o tratamento diferencial com base na capacidade contributiva que não se aplica a essa espécie tributária.

E como imposto que é a exação em causa, também não é invocável a capacidade contributiva como justificativa de discriminação, já que há tal disparidade entre as entidades elencadas no art. 2º da LC n. 84/96 que é evidente que não foi este o critério da discriminação adotada.

Com efeito, estão relacionadas no dispositivo legal referido sociedades das mais diversas naturezas, desde bancos comerciais e de investimento, até pequenas corretoras de títulos e valores mobiliários, corretoras de seguro, *agentes autônomos de seguros privados* e, de pasmar, até *entidades de previdência privada abertas e fechadas*. Vale dizer, se até mesmo estas entidades, cujos recursos provêm diretamente dos empregados, estão sujeitas ao adicional em causa, como pretender justificar tal discriminação ao fundamento de que ela atende ao princípio da capacidade contributiva?

Assim, se fosse a capacidade contributiva o elemento diferenciador, haveria quebra de isonomia, inclusive entre as próprias empresas discriminadas.

Ademais, nem mesmo em relação às demais empresas se justificaria o argumento de que a discriminação atenderia à capacidade contributiva porque a própria realidade o desmente.

Realmente, basta lembrar que as poderosas indústrias fabricantes de cigarros ou de automóveis não se sujeitam ao adicional, enquanto que os agentes autônomos de seguros, ou mesmo as pequenas corretoras que por vezes operam com dois ou três empregados, estão sujeitos ao mesmo.

Assim, se acaso fosse a capacidade contributiva o critério de discriminação eleito pelo legislador, e ainda que se admitisse sua validade, o adicional em questão deveria ser exigido de todo e qualquer contribuinte que manifestasse essa maior capacidade contributiva, e não somente das pessoas jurídicas relacionadas no art. 2º da norma, independentemente de sua efetiva capacidade contributiva.

Demonstrado, assim, que nem mesmo o princípio da capacidade contributiva, ainda que aplicável fosse, justifica a discriminação efetuada, verifica-se inexistir no caso concreto qualquer relação de pertinência entre o fator de discriminação eleito pelo legislador e a desequiparação procedida, aspecto tão bem ressaltado por Celso Antônio Bandeira de Mello como esclarecedor da inconstitucionalidade que macula a discriminação procedida, *verbis*:

“Então, no que atina ao ponto central da matéria abordada, procede afirmar: *é agredida a igualdade quando o fator diferencial adotado para qualificar os atingidos pela regra não guardam relação de pertinência lógica com a inclusão ou exclusão no benefício deferido ou com a inserção ou arredamento do gravame imposto.*”

“... o critério especificador escolhido pela lei, a fim de circunscrever os atingidos por uma situação jurídica — a dizer: o fator de discriminação — pode ser qualquer elemento radicado neles, todavia, *necessita inarredavelmente guardar relação de pertinência lógica com a diferenciação que dele resulta. Em outras palavras: a discriminação não pode ser gratuita ou fortuita*” (grifos nossos, in “O conteúdo do princípio da igualdade”; Editora Revista dos Tribunais, 3ª ed., p. 38).

Fica assim evidenciado que a LC n. 84/96 está criando uma exação que se caracteriza como verdadeiro imposto, que não pode ser cobrado no exercício de 1996, em face do princípio da anterioridade, além do que estabelece um adicional que jamais poderá ser exigido porque viola o princípio da isonomia.